

Bergen Vann KF

Regnskapsmessig skille gebyrfinansiert og kommersiell virksomhet



Sammendrag

Med leveranser i både gebyrfinansiert- og konkurranseutsatt marked er Bergen Vann KF forpliktet til å etablere et tydelig regnskapsmessig skille mellom de to områdene for å unngå konkurransevridning og «subsidiert» fra det gebyrfinansierte til det konkurranseutsatte området.

For å begrense risikoen for krysssubsidiert har Bergen Vann KF etablert en fordelingsmodell for å sikre et regnskapsmessig skille mellom det gebyrfinansierte- og det konkurranseutsatte virksomhetsområdet. Fordelingsmodellens formål er objektivt å henføre de direkte- og indirekte inntektene og kostnadene til prosjektene innfor gebyrfinansiert- og konkurranseutsatt virksomhet. Modellen er bygget opp rundt forutsetningen om at alle kostnader og inntekter skal kunne fordeles til et prosjekt og en seksjon enten ved direkte henføring eller basert på utvalgte fordelingsnøkler.

Fordelingsmodellen er Excel-basert og danner utgangspunkt for bilag som konteres i økonomisystemet AGRESSO. Etter at reallokeringsbilagene er kontert i Agresso vil alle direkte- og indirekte inntekter og kostnader være fordelt på prosjekt. Prosjektene kan henføres basert på prosjekttype til innenfor og utenfor det gebyrfinansierte området.

Innholdsfortegnelse

Sammendrag	2
1. Innledning	4
1.1 Formål.....	4
1.2 Organisering og drift	4
1.3 Krav til selvkost.....	5
1.4 Problemstilling	5
1.5 Regnskapssystem	6
2. Fordelingsmodell	8
2.1 Tilnærming og prinsipper for henføring av kostnader	8
2.2 Fordelingsnøkler	9
2.2.1 Forutsetninger	9
2.2.2 Fordelingsnøkler tilhørende den enkelte seksjon.....	9
2.3 Modellstruktur	10
2.4 Bilagsføring.....	12
2.4.1 Tilnærming og prinsipper for bilagsføring	12
2.4.2 Reallokeringsbilag.....	13

1. Innledning

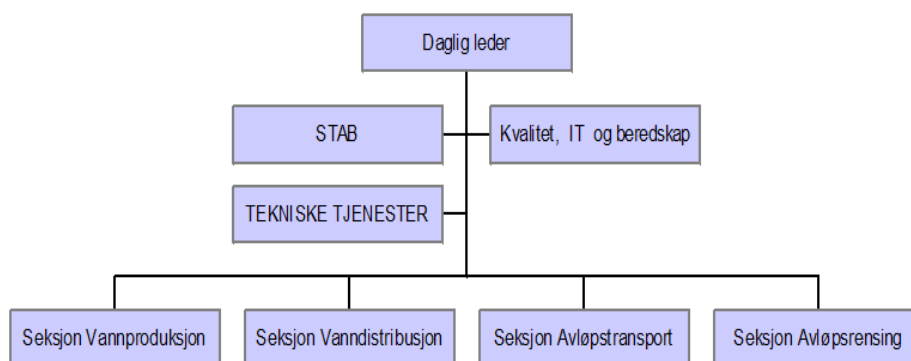
1.1 Formål

Hensikten med dette notatet er å gi en beskrivelse av hvordan Bergen Vann KF, heretter benevnt BV, fordeler sine direkte- og indirekte inntekter og kostnader mellom den gebyrfinansierte- og konkurranseutsatte virksomheten.

Notatet er et resultat av en ressursgruppe, sammensatt av ressurspersonell fra Deloitte AS og BV, som høsten 2013 utarbeidet og implementerte en modell for regnskapsmessig fordeling.

1.2 Organisering og drift

BV er organisert som et kommunalt foretak, og fungerer som en driftsoperatør som leverer drifts- og vedlikeholdstjenester innenfor tjenesteområdene Vannproduksjon, Vanddistribusjon, Avløpstransport og Avløpsrensing i Vestlandsregionen.



Figur 1 Organisasjonskart

Hovedkunde er Bergen Kommune ved Vann og Avløpsetaten, heretter benevnt VA, og representerer den gebyrfinansierte delen av virksomheten. Per i dag står VA for 98 % av omsetningen. BV tilbyr også sine tjenester på det private markedet. Aktiviteten er foreløpig på et lavt nivå, ca. 2 % av total omsetning, men BV har ambisjoner om å øke den kommersielle driften de neste årene.

1.3 Krav til selvkost

Den kommunale Vann- og Avløpstjenesten reguleres gjennom Lov om kommunale vass- og kloakkavgifter av 31. mai 1974¹ og rammeforskrift av 10. januar 1995 med senere endringer. Forskrift legger til grunn at kommunens vann- og kloakkavgifter ikke skal overstige kommunenes nødvendige kostnader. Ved beregning av selvkost skal de til enhver tid gjeldende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester legges til grunn. Retningslinjene for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester² definerer selvkost slik:

«Selvkost er den merkostnad kommunen påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste»

Definisjonen innebærer at alle kostnader, både direkte og indirekte, som påløper i tilknytning til produksjonen av tjenesten skal medregnes i et selvkostregnskap. Selvkost vil være den maksimale grensen for brukerbetalingen, noe som innebærer at kommunen må foreta en etterkalkulasjon av de reelle kostnadene ved årets slutt.

1.4 Problemstilling

Det rettslige utgangspunktet for regulering av offentlig støtte er EØS-avtalen. EØS-avtalen artikkel 61³ fastsetter at:

«Støtte gitt av statsmidler i enhver form, som vrir eller truer med å vri konkurransen ved å begunstige enkelte foretak eller produksjon av enkelte varer, er uforenlig med EØS-avtalen i den utstrekning støtten påvirker samhandelen mellom avtalepartene».

Veileder til EØS-avtalens regler om offentlig støtte⁴ drøfter i kapittel 4 hvordan kryssubsidiering kan innebære ulovlig offentlig støtte. I en situasjon hvor et kommunalt foretak utfører offentlige tjenester og samtidig driver konkurranseutsatt virksomhet oppstår det spørsmål om ulovlig kryssubsidiering mellom de ulike delene av virksomheten. Kryssubsidiering fra gebyrfinansiert del til konkurranseutsatt del av samme virksomhet kan være i strid med reglene om offentlig støtte, dersom det fører til at den konkurranseutsatte delen av virksomheten får økonomiske fordeler fra offentlige midler.

¹Lov om kommunale vass- og kloakkavgifter av 31. mai 1974 med endringer.
<http://www.lovdatab.no/all/hl-20120316-012.html>

² Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester. H-2140. Kommunal- og regionaldepartementet. Kommunalavdelingen, januar 2003.
<http://www.regjeringen.no/upload/kilde/krd/bro/2003/0001/ddd/pdfv/168723-h2140.pdf>

³LOV 1992-11-27 nr. 109: Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven).
<http://www.lovdatab.no/all/hl-19921127-109.html#A61>

⁴ Veileder EØS-avtalens regler om offentlig støtte. Fornyings-, Administrasjons- og Kirke departementet. 2010
http://www.regjeringen.no/upload/FAD/Vedlegg/Konkurransepolitikk/Offentlig%20stotte/Offentlig_stotte_veildere_2011.pdf

Dersom indirekte kostnader som fellestjenester, administrasjon, lokaler eller utstyr kommer både den konkurranseutsatte og gebyrfinansierte delen av virksomheten til gode, mens kostnadene bæres av den gebyrfinansierte delen, vil dette gi en fordel for den konkurranseutsatte delen. Det innebærer en konkurransevridning, noe som kan være i strid med forbudet mot offentlig støtte.

Med leveranser i både gebyrfinansierte- og konkurranseutsatt marked, må BV ta stilling til om virksomheten er utsatt for kryssubsidiering. Regelverket for offentlig støtte angir ikke eksplisitt hvilke tiltak virksomhetene må innføre for å hindre kryssubsidiering, men veilederen til EØS-avtalen anfører at ESA krever at «*det brukes effektive virkemidler for å hindre kryssubsidiering der det foreligger en slik fare*», og at «*en reell kostnadsfordeling mellom aktivitetene er en forutsetning for at kryssubsidiering unngås og prisene blir korrekte*».

BV er følgelig forpliktet til å etablere et tydelig skille mellom de to markedene for å unngå konkurransevridning og «subsidiert» fra det gebyrfinansierte til det konkurranseutsatte området.

1.5 Regnskapssystem

BV er innlemmet i Bergen Kommunes økonomistyringssystem AGRESSO, og er organisert som en separat enhet med egne moduler for regnskapsføring. BV sin økonomimodell er strukturert rundt følgende obligatoriske og frivillige konteringsbegrep:

Konteringsbegrep	Forklaring
Art	Hvilken type ressurs/innsatsfaktor utgiften eller inntekten representerer, herunder lønnsutgift, innkjøpt vare/tjeneste, salgsinntekt osv.
Tjeneste	Hvilken type tjeneste er produsert med ressursene, herunder vannproduksjon avløpsrens osv.
Ansvarssted	Hvor i organisasjonen hører utgiften/inntekten hjemme
Objekt	Benyttes til å henføre utgifter/ og eller inntekter til fysiske objekter, herunder bygninger, anlegg osv.
Ressurs	Brukes på arter for lønn
Prosjekt	Brukes for å registrere kostnader og inntekter i forbindelse med en tidsbegrenset oppgave.
Aktivitet	Benyttes i forbindelse med ytterligere spesifisering av prosjektregnskap og forteller hva vi gjør /hva vi produserer
Utlegg	Benyttes for å fordele registrert innkjøpt/anskaffelse til prosjekter for videre fakturering til kunde eller internt bruk

Tabell 1 Konteringsbegrep

Økonomistyringssystemet muliggjør en rekke obligatoriske regnskapsrapporter og standardrapporter som baserer seg på konterings- og rapporteringsbegrep. Rapporteringsbegrepene avledes av konteringsbegrepene, og inngår således ikke i konteringsstrengen. Sentrale rapporteringsbegrep for BV vil være:

Rapporteringsbegrep	Forklaring
Prosjekttyper	<p>Prosjektene er gruppert i prosjekttyper for enklere å kunne rapportere på forretningsområdet, følge opp og gi status både internt og eksternt. Prosjektypene er i dag:</p> <p>DR – Driftsavtalen med VA-etaten</p> <p>ME – Tilleggsprosjekter VA-etaten</p> <p>BR – Bruddprosjekter</p> <p>HY – Hydrantprosjekter</p> <p>AK – Privat arbeid for VA-etaten</p> <p>AP – Arbeid for andre enn VA-etaten</p> <p>AD – Administrativt/Intern</p>
Distrikt / Sone	Anleggene er gruppert i geografiske områder
Objekt klasse / type	Objekter / anlegg er klassifisert etter type

Tabell 2 Rapporteringsbegrep

Prosjektstyringssystemet Plania benyttes til styring av prosjekter. Konterings- og rapporteringsbegrep som tildeles prosjekt i Plania blir styrende for kontering i AGRESSO. Alle privatkunder tildeles et eget prosjektnummer. For driftsavtalen med VA organiseres arbeidet i fire hovedprosjekter som er knyttet opp mot tjenesteområdet. I tillegg opprettes underordnede arbeidsordre.

Ved kjøp av varer og tjenester deles kostnadene opp i to grupper, direkte- og indirekte kostnader. Om kostnaden er direkte eller indirekte avhenger av om kostnaden kan tilordnes et prosjekt og er viderefakturerbar. Direkte kostnader viderefaktureres VA-etaten eller andre private kunder. Indirekte kostnader blir ikke viderefakturert direkte, men allokert til et administrasjonskostsenter / administrativt prosjekt.

Kontering på art skjer etter artskontoplanen utarbeidet av BV.

2. Fordelingsmodell

For å begrense risikoen for kryssubsidiering har BV etablert en fordelingsmodell for å sikre et regnskapsmessig skille mellom det gebyrfinansierte- og det konkurranseutsatte virksomhetsområdet.

Fordelingsmodellens formål er objektivt å henføre de direkte- og indirekte inntektene og kostnadene til prosjektene innfor gebyrfinansiert- og konkurranseutsatt virksomhet.

2.1 Tilnærming og prinsipper for henføring av kostnader

Konkurransetilsynets rapport «På like vilkår» En analyse av konkurranse mellom Offentlige og Private Foretak» (1/2005)⁵ gir anbefalinger til produktregnskap for konkurranseutsatte produkter. Rapporten anbefaler at utgangspunktet bør være fullfordelte kostnader(selvkost) mens hovedprinsippet for fordeling er kausalitet. For kostnader uten en kausal relasjon anbefales det at produktene belastes i forhold til andre kostnader eller en forhåndsdefinert fordelingsplan. Fordelingsmodellen vil basere seg på konkurransetilsynets og selvkostveilederens anbefalinger.

Utgangspunktet for å kunne henføre kostnader til et produktregnskap vil være å skille direkte kostnader fra de indirekte. En kostnad kan klassifiseres som direkte dersom den kan henføres direkte til produktet. I BV konteres direkte kostnader på prosjektnummer, noe som henfører kostnaden direkte til et prosjekt innenfor konkurranseutsatt- eller gebyrfinansiert virksomhet. Da BV sine direkte kostnader henføres direkte på prosjekt eksisterer det liten risiko for at det oppstår kryssubsidiering-problematikk ved de direkte kostnadene.

Indirekte kostnader er kostnader som ikke kan henføres direkte på produktet. Årsaken til at man ikke direkte henfører kostnaden kan være at det ikke er økonomisk rasjonelt å bruke mye ressurser på registreringssystemet eller at kostnaden ikke er regnskapsmessig separabel. Dersom ikke de indirekte kostnadene fordeles rettmessig mellom den konkurranseutsatte og gebyrfinansierte virksomheten vil det oppstå en kryssubsidierings-problematikk. I BV sitt tilfelle vil

⁵På like vilkår? En analyse av konkurranse mellom Offentlige og Private Foretak»(1/2005)
http://www.konkurransetilsynet.no/iKnowBase/Content/387853/05_01_LIKE-VILKAAR.PDF

administrasjonens- og seksjonenes indirekte kostnader være kostnader som må fordeles til de ulike prosjektene.

2.2 Fordelingsnøkler

2.2.1 Forutsetninger

Indirekte kostnader fordeles tradisjonelt til produkt basert på objektive nøkkeltall. Dersom en fordelingsnøkkel skal fungere etter hensikten må den fange opp hva som driver kostnaden.

Retningslinjene for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester gir en oversikt over fordelingsnøkler som anbefales brukt ved ulike typer interne tjenester. De anbefalte fordelingsnøkklene har til dels en teoretisk tilnærming hvor fordelingsgrunnlaget kan være av en slik art at det ikke er mulig å fremskaffe uten urimelig ressursbruk. Det åpnes derfor for subsidiære fordelingsnøkler for å muliggjøre en praktisk tilnærming, for eksempel ved andel av brutto driftsutgifter. Retningslinjene tar i stor grad utgangspunkt i at faktisk bruk eller andel ansatte/årsverk gir en korrekt tilnærming til fordeling av de indirekte kostnadene.

Driften i BV er av arbeidsintensiv art. Bemanningen er innrettet mot at den enkelte ansatt, om det så er i administrasjon eller i drift, har stillingshjemler som tilsier at de utfører arbeid både mot den gebyrfinansierte- og konkurranseutsatte delen. Arbeidet organiseres i ulike prosjekt, og inntekter og kostnader sammenstilles per prosjekt. Store prosjekt knytter opp en forholdsmessig større andel av virksomhetens ressurser enn et tilsvarende mindre prosjekt. BV mener derfor at antall timer som utfaktureres er den viktigste driveren for hvor stor andel av virksomhetens ressurser prosjektet legger beslag på. Ved å knytte antall timer utfakturert per prosjekt mot påløpte indirekte inntekter og kostnader kan det fortas en forholdsmessig fordeling. I tilfeller hvor BV ikke fører timer per prosjekt mener vi at et estimert tidsforbruk per prosjekt gir best fordeling.

2.2.2 Fordelingsnøkler tilhørende den enkelte seksjon

- *Seksjon Vannproduksjon, Vann distribusjon, Avløpstransport, Avløpsrensing og Tømming av slamskillere.*

Seksjonene fakturerer timer per prosjekt til sine kunder basert på timeføring. For fordeling av administrative overordnede kostnader samt seksjonenes egne indirekte kostnader fordeles kostnaden basert på arbeidede timer per prosjekt:

$$\text{Fordelingsnøkkel} = \frac{\text{Arbeidede timer YTD prosjekt X}}{\text{Totalt arbeidede timer YTD}}$$

- *Seksjon Vannlaboratoriet*

Vannlaboratoriet avviker fra de andre seksjonene ved at det ikke føres timer per prosjekt. Det må dermed beregnes en alternativ fordelingsnøkkel for denne seksjonen. De øvrige seksjonene får fordelt de overordnede administrative kostnadene basert på antall utfakturerte timer. Utfakturerte

timer kan alternativt anses som et mål for den enkelte seksjons produktive tid. For vannlaboratoriet må det dermed beregne et alternativt mål for produktive timer.

Alle prøver som utføres på vannlaboratoriet registreres i systemet Vilab. Hver prøve registreres med type kunde og hvilken prøve som er foretatt. For seksjon Vannlaboratoriet vil registrerte prøver i Vilab være grunnlaget for seksjonens fordelingsnøkkel.

For å fordele de overordnede indirekte kostnadene til seksjonen estimerer vi et mål for den totale tiden brukt til prøvetaking ved å multiplisere antall prøver utført med en estimert tidsbruk per prøve:

$$\text{Fordelingsnøkkel} = \text{Antall prøver utført} * \text{estimert tidsbruk per prøve}$$

For seksjonens egne indirekte kostnader tar vi utgangspunkt i antall prøver som er utført for VA og private kunder. For indirekte kostnader som skal henføres til VA-avtalen fordeler vi ved:

$$\text{Fordelingsnøkkel} = \frac{\text{Prøver tatt for VA}}{\text{Totalt antall prøver}}$$

For indirekte kostnader som skal henføres til private kunder fordeler vi ved:

$$\text{Fordelingsnøkkel} = \frac{\text{Prøver tatt for eksterne kunder}}{\text{Totalt antall prøver}}$$

2.3 Modellstruktur

BV sin løpende regnskapsføring foregår i Bergen Kommune sitt økonomistyringssystem, AGRESSO. AGRESSO vil kunne henføre indirekte inntekter og kostnader basert på et fast fordelingsgrunnlag, eksempelvis et fast kronetillegg eller prosentsats per utfakturerte time. Systemet inneholder derimot begrensninger i teknisk funksjonalitet ved at det per i dag ikke eksisterer en god løsning for sluttfordeling av ikke-fordelte inntekter og kostnader ved årsslutt. På bakgrunn av begrensningene i teknisk funksjonalitet er det valgt en Excel-basert løsning.

Modellen er bygget opp rundt forutsetningen om at alle kostnader og inntekter skal kunne fordeles til et prosjekt og en seksjon enten ved direkte henføring eller basert på utvalgte fordelingsnøkler.

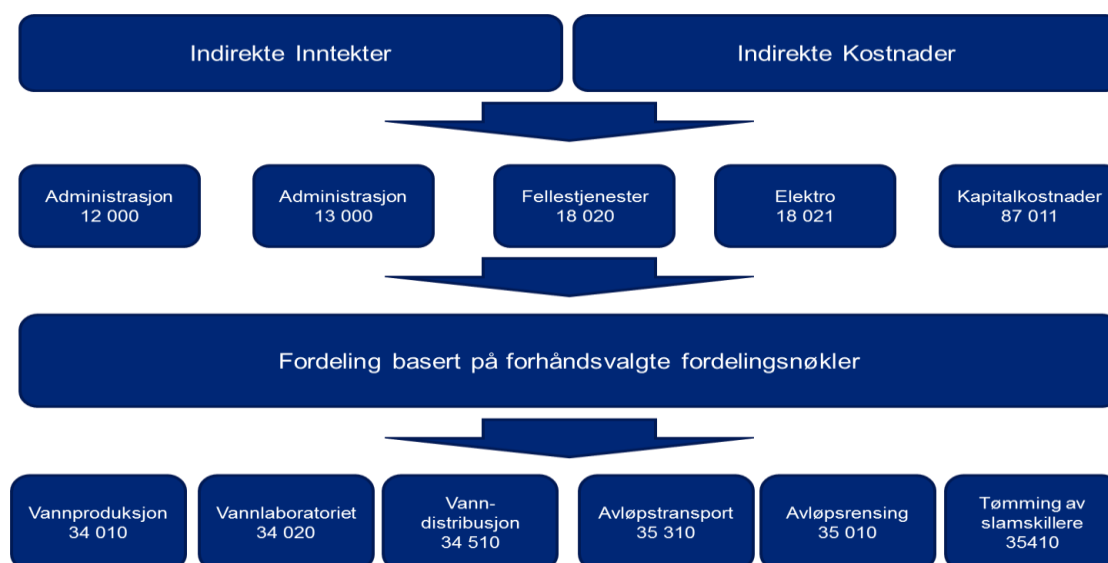


Figur 2 Overordnet fordeling

Årets akkumulerte hovedbok og timer rapporten «Ikke kontrollerte timer» danner utgangspunktet for fordelingen. Rapportene tas ut på en månedlig basis. For å unngå at variasjoner i investeringsnivå påvirker fordelingen tar modellen utgangspunkt i en «year to date – YTD» tilnærming. Det medfører at en fordeling en gitt måned kan omfordeles neste måned basert på utfakturerte timer og investeringsnivå. Dette er gjort for å unngå situasjoner hvor prosjekt som faktureres en gitt måned må bære en uforholdsmessig stor andel av de indirekte kostnadene dersom det er foretatt en større investering i samme måned.

Modellen er strukturert til automatisk å innhente, sortere og summere hovedboks-transaksjonene basert på forhåndsdefinerte konteringsbegrep. Informasjonen presenteres i en totaloversikt som angir inntekter og kostnader per seksjon, samt en oversikt over indirekte inntekter og kostnader til fordeling. Modellen er strukturert slik at man får en oversikt over totalregnskapet både før og etter fordeling.

De indirekte inntektene og kostnadene som påløper i administrative- og støtteseksjoner uten resultatansvar fordeles forholdsmessig på seksjonene med resultatansvar.



Figur 3 Fordeling av indirekte inntekter og kostnader

I tillegg til påløpte indirekte inntekter og kostnader i seksjoner uten resultatansvar pådrar den enkelte seksjon seg egne indirekte inntekter og kostnader. De overordnede administrative inntektene og kostnadene allokteres til en seksjon og prosjekter mens seksjonens indirekte inntekter og kostnader allokteres direkte til seksjonens prosjekter basert på fordelingsnøkklene.



Figur 4 Fordeling til prosjekt

2.4 Bilagsføring

2.4.1 Tilnærming og prinsipper for bilagsføring

Bilagsføringen i modellen er strukturert til å overholde alle relevante lover og regler samtidig som den hensyntar kravet til fordeling og sporbarhet for styringsformål.

Prinsippet for bilagsføringen er at fordelingsmodellen reverseres de opprinnelige akkumulerte hovedbokdimensjonene på en allokeringsskonto og tilbakefører den indirekte inntekten eller kostnaden fordelt på prosjektnivå til en allokeringsskonto basert på utvalgte konteringsbegrep. Etter at reallokeringsbilaget er kontert i Agresso vil alle direkte- og indirekte kostnader være fordelt på sitt respektive prosjekt. Prosjektene henføres deretter basert på prosjekttype til innenfor og utenfor det gebyrfinansierte området.

Reallokeringsbilaget konteres i Agresso etter konteringsbegrepene vist i tabell 3.

Artsnavn	Art	Ans- var	Tjeneste	Objekt	Dim 4	Prosjekt	Dim 6	Dim 7	AV	Beløp	Tekst	Komm- entar
Fordeling adm lønn	902000											
Fordeling seksjon lønn	902001											
Fordeling indir.kostn.seksjon	902002											
Fordeling indir.kostn.selskap	902003											
Motkonto Fordeling adm. Lønn	902900											
Motkonto Fordeling seksjon lønn	902901											
Motkonto Fordeling indir.kostn.seksjon	902902											
Motkonto Fordeling indir.kostn.selskap	902903											

Tabell 3 Konteringsbegrep bilag

2.4.2 Reallokeringsbilag

Modellen produserer reallokeringsbilag basert på kostnadstype og hvilken fordelingsnøkkel som ligger til grunn for fordelingen. Følgende reallokeringsbilag konteres i Agresso:

- *Bilag adm. lønn*

Oppretter et bilag som angir hvordan fordelingen skal bokføres. De enkeltes resultatbærende tjenesters prosjekter og objekter blir tildelt kostnader for administrativ lønn basert på prosjektets og objektets andel av totalt utfakturerte timer. Bilaget fordeler lønn/overtid for tjeneste 12 000.

- *Bilag lønn 18020*

Oppretter et bilag som angir hvordan fordelingen skal bokføres. De enkeltes resultatbærende tjenesters prosjekter og objekter blir tildelt kostnader for lønn på 18020 basert på hvor de ansatte på denne tjenesten har arbeidet. Bilaget fordeler lønn/overtid for tjeneste 18 020.

- *Bilag lønn 18021*

Oppretter et bilag som angir hvordan fordelingen skal bokføres. De enkeltes resultatbærende tjenesters prosjekter og objekter blir tildelt kostnader for lønn på 18021 basert på hvor de ansatte på denne tjenesten har arbeidet. Bilaget fordeler lønn/overtid for tjeneste 18 021.

- *Bilag adm. Andre kostnader*

Oppretter et bilag som angir hvordan fordelingen skal bokføres. De enkeltes resultatbærende tjenesters prosjekter og objekter blir tildelt kostnader for administrasjonens indirekte kostnader basert på prosjektets og objektets andel av totalt utfakturerte timer. Bilaget fordeler indirekte kostnader på tjeneste 12 000, 13 000, 18 020, 18 021 og 87 011.

- *Bilag ind. seksjon 34010-35410*

Oppretter bilag som angir hvordan fordelingen skal bokføres. Fordeler indirekte kostnader på prosjekter og objekter innenfor de ulike tjenestene ut fra antall timer arbeidet på ulike prosjekter og objekter. Fordeler seksjonens indirekte kostnader for henholdsvis tjeneste 34 010, 34 510, 35 310, 35 010 og 35410.

- *Bilag lønn seksjon 34010-35410*

Oppretter bilag som angir hvordan fordelingen skal bokføres. Fordeler lønnskostnader på prosjekter og objekter innenfor de ulike tjenestene ut fra antall timer arbeidet på ulike prosjekter og objekter. Bilaget fordeler seksjonens lønnskostnader for henholdsvis tjeneste 34 010, 34 510, 35 310, 35 010 og 35410.

- *Bilag lønn seksjon 34020*

Oppretter bilag som angir hvordan fordelingen skal bokføres. Fordeler lønnskostnader på vannlaboratoriet ut fra antall prøver som er gjort. Fordeles mot andre tjenester på hovedavtale VA og restsaldo som blir igjen er kostnader mot private.

- *Bilag fordeling 34020*

Oppretter bilag som angir hvordan fordelingen skal bokføres. Fordeler kostnader på vannlaboratoriet ut fra antall prøver som er gjort. Fordeles mot andre tjenester på hovedavtale VA og restsaldo som blir igjen er kostnader mot private.